

Audience publique du 29 septembre 2008

Recours formé par
Monsieur ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23733 du rôle et déposée en date du 3 décembre 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc ELVINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 août 2007 ayant rejeté comme non fondée une réclamation introduite le 24 avril 2006 par le requérant à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 12 avril 2006, cette réclamation ayant été tirée plus particulièrement du fait que moyennant ce bulletin d'impôt le bureau d'imposition a refusé de prendre en considération une perte de 42.857,86 EUR déclarée dans la catégorie des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Marc ELVINGER en ses plaidoiries à l'audience publique du 17 septembre 2008.

Le 12 avril 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 4 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2004, différant de la déclaration d'impôt déposée en ce qu'il a indiqué ne pas avoir pris en compte une perte d'un montant de 42.857,86 EUR déclarée dans la catégorie des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale au motif que cette perte serait purement fictive.

Monsieur ... formula une réclamation contre ce bulletin de l'impôt sur le revenu par lettre datée du 20 avril 2006, complétée par un second courrier daté du 2 juin 2006.

Par décision directoriale du 30 août 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes déclara la réclamation recevable, mais non fondée aux motifs suivants :

« *Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les formes et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte le résultat déclaré dans la catégorie du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale et notamment une perte de 42.857,86 euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant avait déclaré une perte de 42.857,86 euros provenant de l'exercice d'une profession libérale et résultant d'une unique opération, notamment d'une facture, datée le 31 décembre 2004 et adressée au réclamant par la société anonyme « Fiduciaire ... » concernant la prestation de 372,67 heures de travail au prix de 115 euros par heure; que le bureau d'imposition, refusant d'y reconnaître une charge fiscalement déductible, ne l'a pas déduite ;

Considérant que la société anonyme Fiduciaire ... a été constituée le 25 janvier 2000 par le réclamant, qui en est administrateur délégué, et son épouse; qu'ils en détiennent l'ensemble des actions, chacun pour la moitié ;

que dès la création, le réclamant a conclu un contrat de travail à durée indéterminée avec la société dénommée aux termes duquel celle-ci l'a engagé en tant qu'employé privé, à plein temps ;

que le réclamant justifie la facturation litigieuse par l'affirmation que « depuis janvier 2004, il s'est battu avec engagement énorme contre la société « MMM s.a. » dont il est le créateur et dont il était actionnaire jusqu'au 7 avril 2006 et que le temps de travail a été réalisé dans le cadre de son activité de salarié au sein de Fiduciaire ... s.a. au profit de son activité individuelle »;

Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 24 juin 2004 le réclamant ainsi que Fiduciaire ... s.a. ont donné assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg à la société MMM s. a. et trois de ses associés qui avaient décidé de résilier le contrat de services avec Fiduciaire ... s. a. existant depuis le 16 octobre 2001 « pour des raisons économiques »; que ce litige porte exclusivement sur la résiliation illégale du contrat de service existant entre les sociétés Fiduciaire ... s.a. et MMM s.a. ;

Considérant également que le jugement commercial 292/06 rendu le 10 mars 2006 a retenu entre autres que le réclamant et le sieur TTT avaient développé au milieu des années 80 un programme de gestion des salaires dont la commercialisation a été assurée, à partir de l'année 2000, par la société BBB s.a., liée à la société MMM s.a. par un contrat de distribution exclusive; que cette dernière a été en charge de la commercialisation du programme tandis que la société BBB s.a., agent pour compte des propriétaires du logiciel, s'est occupée de la gestion de leurs droits, notamment par la facturation de ceux-ci à MMM s.a. ;

Considérant que s'il est constant en cause que le réclamant a développé un logiciel pour gérer les salaires et en détient la moitié des droits, il se dégage néanmoins des

développements ci-avant qu'il a réalisé l'exploitation desdits droits à travers différentes sociétés dont il a été soit associé, soit administrateur délégué, soit salarié; qu'il résulte d'ailleurs d'un tableau synoptique établi par le réclamant même, qu'il a, à partir de l'année 2000, recueilli le fruit de son travail à travers trois sociétés sans recourir à l'exercice personnel d'une profession libérale ;

Considérant également qu'il résulte des conditions à la base de la convention du 7 avril 2006 entre les opposants, que la société MMM s.a. verse, globalement, une indemnité de 321.312 euros pour rupture de son contrat avec Fiduciaire ... s.a. et pour transfert des droits du réclamant dans le logiciel « Gesper-salaires » et, deuxièmement, à Fiduciaire ... s.a. le solde de 50.644,13 euros d'un compte bancaire, augmenté des droits du réclamant sur les ventes du logiciel, réalisées au cours de la période d'octobre à décembre 2005 ;

qu'il résulte de toutes ces transactions, que si le réclamant affirme avoir travaillé dans sa fonction de salarié de Fiduciaire ... s. a. pour son propre compte, il n'en reste pas moins qu'au cours de l'année litigieuse il a continuellement mené bataille, soit en tant qu'administrateur au nom de Fiduciaire ... s.a., soit, en tant qu'actionnaire de MMM s.a. ou de BBB s.a ;

qu'il a donc défendu de façon concomitante plusieurs intérêts tandis qu'il a marchandé de toute évidence l'arrangement le plus favorable pour compte de son employeur, Fiduciaire ... s. a., au nom duquel il peut agir avec grande autonomie mais non sans subordination dans le travail qu'il effectue, visible du fait même qu'il touche les droits concernant le logiciel dont litige, non point à titre personnel mais par l'intermédiaire de diverses sociétés ;

Considérant qu'à partir de l'année 2000 le réclamant gère tous ses droits et toutes ses activités professionnelles à travers des sociétés dont notamment la société anonyme Fiduciaire ... qui l'a engagé comme employé privé et de laquelle il reçoit l'essentiel de ses revenus; qu'au cours de l'année litigieuse, son employeur lui accorde plus de 92% du total des frais de personnel ;

Considérant qu'aux termes du réclamant la Fiduciaire ... s.a. aurait presté « les services comptables, fiscaux, corporate, salariaux et de gestion administrative et sociétaire dont les sociétés, mises en place par lui-même et l'assigné, avaient besoin; que ces services dépassaient de loin ceux de la tenue des comptes sociaux et comportaient, en particulier, la mise à disposition d'outils d'assistance permanente à la gestion et de suivi des recettes et des dépenses générées par chacun des produits commercialisés » (extrait de l'assignation devant le tribunal d'arrondissement siégeant en matière commerciale donné le 28 juillet 2005, à la requête du réclamant, à l'encontre d'un associé et de BBB s.a.) ;

Considérant qu'il est constant en cause qu'à partir de l'année 2000, les activités ci-avant désignées ont toutes été réalisées et facturées à travers une société anonyme; que celle-ci est considérée comme ayant une personnalité juridique distincte de celle de ses actionnaires et des salariés qu'elle a engagés ;

que le réclamant ne peut se prévaloir de ces actes à titre personnel ;

que les intérêts personnels éventuels du réclamant ne sauraient être départagés de ceux de son employeur ;

qu'il en résulte que Fiduciaire ... s.a. n'a défendu que ses propres droits et intérêts et que c'était partant à tort qu'elle les a mis à charge du réclamant, qui, dès-lors, n'était pas fondé à déduire la facture litigieuse ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée (...) ».

Par requête déposée le 3 décembre 2007, Monsieur ... introduisit un recours tendant à la réformation et sinon à l'annulation de cette décision directoriale déclarant non fondée sa réclamation datée du 24 avril 2006 dirigée à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 litigieux.

Il convient de prime abord de relever que l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, quoique valablement informé par une notification par la voie du greffe du dépôt de la requête introductive d'instance du demandeur, n'a pas fait déposer de mémoire en réponse. Nonobstant ce fait, le tribunal statue néanmoins contradictoirement à l'égard de toutes les parties, en vertu de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par le demandeur. Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de son recours, Monsieur ... reproche en substance à la décision déferée de ne pas avoir pris en compte le résultat déclaré dans la catégorie du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale et notamment une perte de 42.857,86 euros provenant de l'exercice d'une profession libérale et résultant d'une opération ayant donné lieu à une facture, datée le 31 décembre 2004 et adressée au demandeur en nom personnel par la société anonyme Fiduciaire ... s.a. concernant la prestation de 372,67 heures de travail au prix de 115 euros par heure.

Le demandeur situe cette opération dans le contexte plus général d'un litige opposant, d'une part, la société anonyme Fiduciaire ... s.a. constituée par son épouse ainsi que par lui-même et dont il était salarié, à, d'autre part, la société MMM s.a., dont il était également actionnaire, du fait de la résiliation fautive d'un contrat de services exclusif liant la société MMM s.a. à la société Fiduciaire ... s.a., la société MMM s.a., outre d'être un client majeur de la société Fiduciaire ... s.a., étant encore chargée de la commercialisation et de la distribution du logiciel Gesper Salaires, propriété personnelle du demandeur ainsi que de Monsieur TTT.

Dans le contexte du contentieux généralisé ainsi apparu, les parties, et notamment MMM s.a., d'une part, et le demandeur, d'autre part, se seraient également affrontées pour ce qui est des droits d'auteur dus par MMM s.a. aux copropriétaires du logiciel Gesper Salaires.

Dans ce contexte, le demandeur avait en particulier prétendu mettre fin au droit, pour MMM s.a., de commercialiser le logiciel lui appartenant en copropriété avec Monsieur TTT.

Ces litiges, qui donnèrent lieu à deux actions en justice devant le tribunal de commerce, prirent fin par la signature d'une convention transactionnelle conclue le 7 avril 2006, prévoyant notamment le paiement, par MMM s.a., de 100.000 euros hors TVA à titre d'indemnité forfaitaire du fait de la résiliation du contrat de services exclusif ainsi que la cession par Monsieur ... de l'intégralité de ses droits patrimoniaux sur le logiciel Gesper Salaires contre paiement d'une somme unique et forfaitaire de 221.312 euros hors TVA et de ses actions MMM au prix de 38.688 euros.

Le demandeur fait valoir à ce sujet que la gestion du contentieux ci-avant résumé et la négociation d'une transaction pour y mettre fin auraient nécessité un investissement en temps de travail très considérable. Ce travail ayant été accompli par Monsieur ... en sa qualité d'employé de la fiduciaire à laquelle il était lié par un contrat de travail à plein temps et ayant profité pour partie au bénéfice final de la société Fiduciaire ... s.a. elle-même et pour partie à son propre bénéfice, en ses qualités, à la fois, de propriétaire, à titre personnel, du logiciel Gesper Salaires et d'actionnaire, là encore à titre personnel, de MMM s.a., la partie du travail ainsi effectuée par lui en qualité de salarié de la société Fiduciaire ... s.a. à son propre profit à titre personnel aurait donné lieu à une facturation correspondante, de la part de la société Fiduciaire ... s.a., à sa charge à titre personnel.

Il explique que ce serait la non-reconnaissance par l'administration des Contributions directes de cette facturation qui se trouverait à l'origine du présent litige. Or il estime que cette décision reposerait sur une erreur de fait puisqu'elle sous-entendrait qu'il n'aurait pas été propriétaire, à titre personnel, du logiciel Gesper Salaires et que l'arrangement obtenu moyennant lequel MMM s.a. a acquis les droits de propriété intellectuelle sur ce logiciel pour un montant de 221.312 euros, ne lui aurait donc pas profité à titre personnel mais seulement à son employeur, la société Fiduciaire ... s.a., de sorte qu'en faisant travailler le demandeur en sa qualité de salarié, celle-ci n'aurait « *défendu que ses propres droits et intérêts* », n'étant dès lors pas en droit de facturer ses services au demandeur à titre personnel, de sorte que celui-ci, à son tour, ne pourrait pas en faire une charge déductible.

Il insiste à cet égard sur le fait qu'il aurait été propriétaire, à titre personnel, du logiciel Gesper Salaires et que le montant de 221.312 Euros payé par MMM pour acquérir les droits de propriété intellectuelle sur ce logiciel lui auraient bel et bien été payés et que lui-même, au moment de les toucher, les aurait bel et bien déclarés comme constituant un revenu personnel.

Monsieur ... souligne plus particulièrement que les montants qui lui auraient été ainsi facturés par la société Fiduciaire ... s.a. à titre personnel devaient permettre à la société Fiduciaire ... s.a. de lui payer, en sa qualité de salarié de ladite fiduciaire, une rémunération équivalente dûment déclarée et que, à défaut de pareille facturation, la fiduciaire ... ne pouvait pas payer lesdits salaires, y compris la part correspondant à la rentrée provenant pour la société Fiduciaire ... s.a. de la facturation des services prestés au requérant par la dite fiduciaire, ayant par ailleurs été intégralement déclarés auprès tant des organismes de sécurité sociale que de l'administration des Contributions directes et toutes les retenues - tant de sécurité sociale que d'impôts - afférentes ayant par ailleurs été dûment effectuées.

Le demandeur en conclut qu'il serait « *factuellement incorrect d'affirmer qu'en*

l'occurrence Fiduciaire ... n'aurait défendu que ses propres intérêts. De fil en aiguille il est incorrect d'affirmer que Fiduciaire ... n'aurait pas été en droit de facturer ses services au requérant à titre personnel », le même constat valant en ce qui concerne le revenu provenant de la cession, par le demandeur, de ses actions dans MMM s.a. qui étaient sa propriété personnelle, de sorte que là encore les efforts accomplis par lui en sa qualité de salarié de la fiduciaire l'auraient été à son bénéfice à titre personnel.

Force est de prime abord de constater que l'Etat, dans le cadre du recours porté contre la décision directoriale déférée, n'a pas rencontré l'argumentation du demandeur. Or il échet de rappeler que les constatations de l'administration fiscale ne bénéficient pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable ; au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt - et en particulier de rapporter la preuve des faits le libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt¹ - ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur².

Plus particulièrement, dès lors que les éléments de preuve produits par le contribuable sont de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses et à conforter de la sorte la preuve de régularité attachée à la comptabilité de celui-ci, il incombe à l'autorité fiscale de faire d'état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la régularité de ladite comptabilité et la réalité économique de l'opération³.

En l'espèce, il résulte de la décision directoriale citée ci-avant que le directeur, pour refuser la prise en compte de la perte alléguée, a estimé, au vu de l'implication du demandeur dans les différentes sociétés en litige et de son intervention en différentes qualités, qu'il y aurait en quelque sorte confusion entre ces différentes qualités, de sorte que les intérêts personnels éventuels du demandeur ne sauraient être départagés de ceux de son employeur, le directeur estimant « *qu'il a donc défendu de façon concomitante plusieurs intérêts tandis qu'il a marchandé de toute évidence l'arrangement le plus favorable pour compte de son employeur* ».

La décision litigieuse retient ensuite que le demandeur aurait géré le contentieux dont état ci-avant « *soit en tant qu'administrateur au nom de Fiduciaire ... s.a., soit, en tant qu'actionnaire de MMM s.a. ou de BBB s.a.* », pour finalement conclure, au vu de l'activité de la fiduciaire, présentée comme consistant à prester « *les services comptables, fiscaux, corporate, salariaux et de gestion administrative et sociétairé dont les sociétés [...] ; que ces services dépassaient de loin ceux de la tenue des comptes sociaux et comportaient, en particulier, la mise à disposition d'outils d'assistance permanente à la gestion et de suivi des recettes et des dépenses générées par chacun des produits commercialisés* », que le demandeur ne pourrait pas se prévaloir de ces actes à titre personnel.

Il résulte cependant des explications circonstanciées du demandeur, étayées

¹ Art. 59, loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

² Trib. adm., 24 avril 2003, n° 10300, Pas. adm. 2007, V° Impôts, n° 563.

³ Trib. adm., 28 juin 2000, n° 11553, Pas. adm. 2007, V° Impôts, n° 105.

notamment par la convention transactionnelle du 7 avril 2006, que celui-ci était propriétaire pour partie, à titre personnel, du logiciel informatique « Gesper-salaire » et qu'il a cédé l'intégralité de ses droits sur ce logiciel pour un montant de 221.312 euros HTVA, de même qu'il était propriétaire de 312 actions dans le capital de MMM s.a., cédées dans le cadre de la transaction pour un montant de 38.688 euros.

Il en résulte que les travaux effectués par le demandeur en tant que salarié de la société Fiduciaire ... s.a., travaux dont ni la réalité, ni l'importance n'ont été contestées par l'administration des Contributions directes - étant souligné à cet égard que le contribuable est seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance⁴ - , et qui ont abouti à la conclusion de la prédite convention transactionnelle, ont été effectués, du moins en partie, dans l'intérêt du demandeur en nom personnel, et plus spécifiquement en sa qualité de co-propriétaire du logiciel « Gesper-salaire » ainsi qu'en sa qualité de propriétaire d'actions de MMM s.a..

Il résulte encore des explications du demandeur que si ces travaux n'ont pas uniquement profité au demandeur à titre personnel, mais notamment également à la société Fiduciaire ... s.a., ses prestations de salarié ne lui ont été facturées par la société Fiduciaire ... s.a. que dans la mesure où ces prestations ont bénéficié au demandeur à titre personnel, le montant total de ses prestations étant réparti entre la société Fiduciaire ... s.a. et le demandeur à titre personnel, la clé de répartition retenue étant le rapport entre les montants touchés par ces deux intervenants en application de la transaction, le montant de 42.857,86 euros facturé au demandeur constituant ainsi la quote-part du montant total des prestations du demandeur effectuées en tant que salarié correspondant à la quote-part de ses gains personnels par rapport à l'enjeu total de la transaction.

Il s'ensuit dès lors que contrairement à la conclusion de la décision directoriale déferée, non seulement le demandeur a bénéficié à titre personnel de son travail effectué en tant que salarié de la fiduciaire, mais encore que cet intérêt personnel peut être départagé de celui de la fiduciaire, et ce au moyen de la clé de répartition explicitée ci-avant.

Dès lors, c'est à bon droit que la fiduciaire a facturé la quote-part correspondante du demandeur salarié de la fiduciaire au demandeur à titre personnel, qui a en conséquence pu valablement déclarer le montant correspondant de 42.857,86 euros comme perte dans la catégorie des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Il s'ensuit que la décision déferée est à réformer dans la mesure où elle a refusé la déduction du montant de 42.857,86 euros en tant que perte dans la catégorie des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale.

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin que celui-ci procède à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

PAR CES MOTIFS

⁴ Trib. adm., 24 février 2000, n° 11061, Pas. adm. 2007, V° Impôts, n° 103, et autres références.

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation formulé à titre principal recevable en la forme ;

quant au fond le dit justifié ;

partant et par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 12 avril 2006, dit qu'il y a lieu de tenir compte du montant de 42.857,86 euros en tant que perte déductible dans la catégorie des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 29 septembre 2008 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, juge,
Claude Fellens, juge,

en présence de Arny Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 30.9.2008

Le Greffier en chef du Tribunal administratif